

واقع ممارسة مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر على ضوء المعايير الجزائرية للتدقيق NAA -دراسة حالة عينة من المهنيين باستخدام برنامج MAXQDA-

The reality of practicing the external auditing profession in Algeria in the light of the Algerian standards of auditing (NAA)

-Case study of a sample of professionals using MAXQDA program -

د. تدلاوتي يامنة

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
-الجزائر

Yamna.tedlaouti@univ-mosta.dz

ط.د. غالم نادية

مخبر stratev، جامعة عبد الحميد بن باديس
مستغانم-الجزائر

nadia.ghalem.etu@univ-mosta.dz

د. برياطي حسين¹

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
-الجزائر

housseyn.beriati@univ-mosta.dz

تاريخ النشر: 11/06/2024

تاريخ القبول: 07/04/2024

تاريخ الارسال: 30/12/2023

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معالجة موضوع واقع ممارسة التدقيق الخارجي بالجزائر على ضوء المعايير الجزائرية للتدقيق NAA، تم الاعتماد على مقارنة نوعية تمثلت في إجراء مقابلات شبه موجهة مع عينة من محافظي الحسابات بالجزائر وتم تحليل مضمون المقابلات باستخدام برنامج MAXQDA2022، تناولت الدراسة ثلاثة محاور أساسية: ماهية التدقيق الخارجي، التجربة الجزائرية في تبني المعايير الدولية للتدقيق وأخيرا دراسة الحالة. توصلت نتائج الدراسة إلى وجود تطبيق نسبي للمعايير الجزائرية للتدقيق من قبل محافظي الحسابات وذلك نظرا لعدم إصدار المرجعية كاملة إلى غاية سنة 2023.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، المعايير الجزائرية للتدقيق، التدقيق القانوني، محافظي الحسابات.

Abstract:

This study aims to address the reality of external auditing practice in Algeria in the light of the Algerian standards for auditing (NAA), relying on a qualitative approach represented in conducting semi-directed interviews with a sample of Algerian statutory auditors. The content of the interviews was analysed using the MAXQDA2022 program. The study dealt with three main axes: the nature of external auditing, Algeria's experience in adopting international standards on auditing and finally the case study. The results of the study found a relative application of Algerian standards for auditing by the statutory auditors, as the reference was not fully issued until 2023.

Key words: External auditing, The Algerian Standard on Auditing, legal audit, The statutory auditors.

مقدمة

نظرا لاعتماد النظام المحاسبي المالي لتطوير المرجعية المحاسبية الوطنية واستنباطه من معايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي (IAS/IFRS) وبحكم أن عملية المحاسبة تحتاج إلى عملية التدقيق، قامت لجنة التقييس والممارسات المحاسبية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة (CNC) بالعمل على اعتماد معايير وطنية تمكنها من مراجعة نتائج النظام المالي المحاسبي إضافة إلى أنها تشكل قواعد استرشادية توضح الإطار المحلي التنظيمي للمهنة. ولدرجة القبول العام الذي تتلقاه المعايير الدولية للتدقيق (ISA) من مختلف دول العالم إضافة إلى ما يوفره مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) من خبرة في إعداد المعايير، ومن أجل تطوير مهنة التدقيق محليا وجعلها أكثر ملاءمة مع الواقع الدولي بهدف توحيد الممارسات المهنية المحلية وخلق التناسق في الأداء المهني لمخاطبي الحسابات، تبنت الجزائر هذه المعايير لكن بصيغة جزائرية تحت اسم المعايير الجزائرية للتدقيق، حيث تم إصدار 16 معيارا منذ سنة 2016 إلى غاية 2018.

في ذات السياق، تتم مزاولة مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر عن طريق ثلاثة اصناف مهنية: مهنة الخبرة المحاسبية (تمارس من طرف الخبير المحاسبي)، مهنة التدقيق القانوني (تمارس من طرف محافظ الحسابات) ومهنة الخبرة القضائية (تمارس من طرف الخبير القضائي)، دراستنا هذه موجه خصيصا لمهنة التدقيق القانوني نحاول فيه ربط ممارسي هذه المهنة بموضوع الاصلاحات الجزائرية في بيئة التدقيق وخاصة تلك المتعلقة بالإصدارات الأربعة للمعايير الجزائرية للتدقيق (Normes Algeriennes D'audit-NAA).

إن اعتماد مرجعية محاسبية لإعداد القوائم المالية يتطلب تطبيق مرجعية جد فعالة لتدقيق هاته القوائم، وذلك بالعمل وفق قوانين ومعايير محددة متعارف عليها تشكل المرجع الأساسي خلال مهمة التدقيق، وعليه تم صياغة إشكالية الدراسة على النحو التالي:

هل يستعين المدقق الخارجي بالجزائر وبالتحديد محافظ الحسابات خلال مهمة التدقيق بالمعايير الجزائرية للتدقيق NAA؟

عن هذه الاشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ ما تقييم محافظي الحسابات حول الإصلاحات الجزائرية في مجال التدقيق الخارجي؟
- ✓ في ماماذاتتمثل آراء محافظي الحسابات حول التجربة الجزائرية في اعتماد المعايير الجزائرية للتدقيق NAA؟
- ✓ ما هي درجة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من قبل المهنيين (محافظي الحسابات)، وهل لهذه الأخيرة قيمة مضافة في الوسط المهني؟

فرضيات الدراسة

الفرضية الأولى: الإصلاحات الجزائرية في مجال التدقيق الخارجي كان نتيجة لرغبة الجزائر في مسايرة البيئة الدولية للتدقيق.

الفرضية الثانية: هناك استحسان وقبول من قبل المهنيين للتجربة الجزائرية في اعتماد المعايير NAA.

الفرضية الثالثة: هناك تطبيق نسبي للمعايير الجزائرية للتدقيق من قبل المهنيين (محافظي الحسابات).

أهداف الدراسة

- ✓ معالجة موضوع الإصلاحات الجزائرية في مجال التدقيق الخارجي والتعرف على آراء المهنيين ومن هم على صلة مباشرة بخصوص هذه الإصلاحات؛

✓ التعرف على الإصدارات الأربعة الصادرة للمعايير الجزائرية للتدقيق ومحاولة التعرف على مدى تطبيق المعايير NAA الصادرة لحد الآن من قبل المهنيين؛

✓ محاولة عرض مختلف النقاط الأساسية التي من شأنها إضفاء قيمة مضافة للمعايير الجزائرية للتدقيق في الوسط المهني؛

المنهج المتبع في الدراسة

تحقيقاً لأهداف الدراسة، والاحاطة على إشكالية الدراسة ومعالجة الفرضيات قمنا باستخدام المنهج الوصفي التحليلي للإلمام بمختلف المفاهيم المتعلقة بالموضوع وأيضاً تم الاعتماد على مقارنة نوعية تتمثل في إجراء مقابلات شبه موجهة مع عينة محافظي الحسابات ورئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، تم تحليل مضمون المقابلات باستخدام برنامج تحليل البيانات النوعية MAXQDA نسخة 2022.

محاور الدراسة

المحور الأول: ماهية التدقيق الخارجي.

المحور الثاني: التجربة الجزائرية في تبني المعايير الدولية للتدقيق.

المحور الثالث: دراسة الحالة (تحليل مضمون المقابلات شبه الموجهة للعينة المشاركة باستخدام برنامج MAXQDA).

المحور الأول: ماهية التدقيق الخارجي

أولاً: مفهوم التدقيق الخارجي وأنواعه

1- مفهوم التدقيق الخارجي

يعد التدقيق الخارجي من بين الوسائل التي تعتمد عليها المؤسسات الاقتصادية ومختلف الهيئات للتأكد من مصداقية وعدالة القوائم المالية، ورغم تعدد تعريف التدقيق الخارجي إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، نذكر منها:

عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية 1972 بأنه "عملية منتظمة للحصول على أدلة إثبات متعلقة بنتائج الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لتحديد مدى التطابق بين هذه النتائج والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى المستخدمين المعنيين"¹.

كما عرفه غسان فلاح المطارنة: "فحص منتظم من قبل شخص فني محايد للدفاتر والسجلات والحصول على الأدلة والقرائن اللازمة لإبداء رأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية وكفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها"².

ويتمثل أيضاً في: "عملية جمع وتقييم موضوعي للأدلة بغرض الحصول على رأي فني ومحايد حول عدالة وصدق القوائم المالية"³.

من خلال ما تم ذكره من تعريف يمكننا القول بأن التدقيق الخارجي للحسابات يتمثل في مجموعة المبادئ والقواعد المهنية التي تحكم إجراءات فحص السجلات والدفاتر المحاسبية، وجمع أدلة الإثبات بطريقة موضوعية للتحقق من صحة القوائم المالية الختامية، وأن هذه القوائم المالية تمثل بصورة صادقة عن الوضع المالي الحقيقي، ليتم بعدها إبداء رأي فني محايد من قبل المدقق الخارجي. ونضف إلى ذلك، "يعتبر التدقيق الخارجي أحد آليات حوكمة الشركات وله دور كبير في تفعيلها من خلال توسيع نطاقه ليشتمل على الخدمات الاستشارية

بجانب خدمات التأكيد والتقييم كما يساهم في تحقيق المساءلة والنزاهة⁴.

2- أنواع التدقيق الخارجي بالجزائر: ينقسم التدقيق الخارجي إلى ثلاثة أنواع⁵: التدقيق القانوني، التدقيق التعاقدى و الخبرة القضائية.

نوضح أهم الاختلافات التي يتميز بها كل التدقيق القانوني، التعاقدى والخبرة القضائية في الجدول التالي:

جدول رقم 01:

مقارنة بين أنواع التدقيق الخارجى

المميزات	التدقيق القانوني	التدقيق التعاقدى	الخبرة القضائية
التعيين	جمعية المساهمين	المديرية العامة أو مجلس الإدارة	المحكمة
الهدف	المصادقة على الحسابات والقوائم المالية	المصادقة على الحسابات والقوائم المالية	إعداد تقارير وإعلام العدالة حول الأوضاع المالية.
مدة التعيين	مهمة دائمة حسب مدة التعيين القانونية (ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة).	مهمة محددة حسب العقد.	ظرفية يحددها القاضي.
إرسال التقارير	مجلس الإدارة والجمعية العامة	المديرية العامة ومجلس الإدارة	القاضي المكلف بالقضية.
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات.	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة.	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء.
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية
الأتعاب	محدد في القانون	محدد في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات.

المصدر: محمد بوتين، المراقبة ومراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط03، 2008، ص 29.

ثانيا: تنظيم مهنة التدقيق بالجزائر

طرأت على مهنة التدقيق بالجزائر عدة إصلاحات من خلال إصدار عدة نصوص قانونية وتنظيمية وذلك بهدف مسايرة متطلبات المهنة على الصعيد العالمي، كما صاحب هذه الإصلاحات بالجزائر عدة إصلاحات خاصة ب الهيئات المشرفة عليها، وذلك تبعا لمجموعة الإصدارات القانونية الصادرة خلال العديد من الفترات التاريخية والتي نوضحها في الجدول التالي:

جدول رقم 02:

الهيئات المشرفة على التدقيق الخارجي بالجزائر خلال مجموعة الاصلاحات القانونية

المرحلة	القوانين والمراسيم	الهيئات
1990-1962	-الأمر 71-72 المؤرخ في 29/12/1971. -القانون 80-53 المؤرخ في 01/03/1980. -المرسوم 90-07 الصادر في 01/01/1990.	-المجلس الأعلى للمحاسبة CSC - مجلس المحاسبة la Cour des Comptes -مركز الهندسة والخبرة المالية CIEF -المفتشية العامة للمالية IGF
2009-1991	-المرسوم 91-08 الصادر في 27/04/1991. -المرسوم 92-20 الصادر في 13/01/1992.	-المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. -المجلس الوطني للمحاسبة. -مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة.
منذ سنة 2010 إلى يومنا هذا	القانون 10-01 الصادر في جوان 2010	-المجلس الوطني للمحاسبة تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية، وإنشاء خمس لجان تابعة للمجلس. -المصف الوطني للخبراء المحاسبين ONEC. -الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات CNCC. -المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ONCA.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، دار هومو للطبع، الجزائر، الجزء الثاني، 2018، صص 273-280.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قبل سنة 2010 مهنة التدقيق كانت تحت وصاية المصف الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وانطلاقاً من هذا التاريخ الذي تزامن مع صدور القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 الموافق ل 16 رجب 1431 شهدت المهنة تغيراً حيث أصبحت تحت وصاية المجلس الوطني للمحاسبة الخاضع لسلطة الوزير المكلف بالمالية، يضم المجلس حسب المرسوم التنفيذي رقم 24-11 الصادر في 27 يناير 2011 خمسة لجان⁶: لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين، لجنة الانضباط والتحكيم و لجنة مراقبة النوعية.

المحور الثاني: التجربة الجزائرية في تبني المعايير الدولية للتدقيق

أولاً: مفهوم المعايير الدولية للتدقيق ISA

نتيجة لتطور النشاط الاقتصادي والرغبة في إيجاد توافق دولي، تم توحيد الممارسات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق على حد سواء وذلك من خلال معايير دولية للتدقيق تصدر بواسطة هيئات مهنية مختصة، تم تطوير هذه المعايير بواسطة الاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال مجلس

معايير التدقيق والتأكد الدولية، حيث قام هذا الأخير بتحديد المعايير الدولية للتدقيق التي تهدف إلى تحسين درجة توحيد ممارسات التدقيق الخارجي والخدمات ذات الصلة عبر دول العالم⁷. تمثل هذه المعايير: "إرشادات عامة لمساعدة المدققين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند تدقيق القوائم المالية التاريخية، وهي تشمل على اعتبارات الجودة المهنية مثل الكفاءة والحياد ومتطلبات التقرير وأدلة التدقيق"⁸. ويتم العمل بهذه المعايير ضمن نطاق معين وذلك "عند تدقيق القوائم المالية وعند تدقيق المعلومات والخدمات ذات العلاقة، ويتمثل الهدف الأساسي من إصدارها هو إيجاد مستويات وإرشادات مهنية لتدقيق الحسابات"⁹. كما تسعى إلى ضمان انسجام أعمال المدققين بطريقة تسمح بتقديم خدمة مرضية وثابتة للمهنة¹⁰، وتهدف أيضا إلى تحقيق توافق يسمح بالحصول على الاعتراف بممارسات التدقيق من طرف أكبر حيز من الجمهور قدر الإمكان وهو ما يسمح بتبرير طبيعة ونطاق أعمال المدققين ويفرض عليهم بالتالي إلزاما بالوسائل (Obligation de moyens)¹¹.

ثانيا: المعايير الجزائرية للتدقيق

1- مفهوم المعايير الجزائرية للتدقيق

إن تبني المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) لتطوير المرجعية الوطنية المحاسبية بما يتوافق مع المتطلبات الدولية وذلك باعتماد النظام المحاسبي المالي SCF، فرض الحاجة إلى معايير تدقيق وطنية تشكل قواعد استرشادية وتوضح العرف والإطار المحلي المرجعي للمهنة. وعليه أقرت الجزائر تبني معايير التدقيق الدولية بصيغة جزائية تحت اسم المعايير الجزائرية للتدقيق NAA، تمكن المدقق الخارجي من العمل بها أثناء مهمة تدقيق القوائم المالية القانونية والتعاقدية، حيث تم توجيه مشروع هذه المعايير إلى لجنة تقييس الممارسات المحاسبية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة CNC التي بدورها قامت بدراسة هذه الأخيرة وتحليلها من جوانب متعددة، ووجهتها للتجربة من طرف عينة من الخبراء الممارسين للمهنة لمعرفة مدى توافقتها للاحتياجات المطروحة¹². إعداد المعايير المحلية تطلب تسخير الكثير من الجهود لتحقيق خطة إعداد كل معيار بالشكل المطلوب، حيث تبنت الجزائر المعايير الدولية لكن بصيغة جزائية تحت اسم المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) من أجل توحيد الممارسات المهنية المحلية وخلق التناسق في الأداء المهني لمحافظي الحسابات، وتم إصدار 16 معيارا تشكل مجمل هذه المعايير المرجعية الوطنية للتدقيق وتوفر المزايا التالية¹³:

- تعالج الالتزامات العامة للمدقق ومتطلبات الحالات الخاصة ولا تتعدى على قواعد التنظيم القانونية؛

- تتطلب من محافظ الحسابات ممارسة الحكم المهني، مهارات النقد أثناء التخطيط وتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية ذات الدلالة الناتجة عن حالات غش أو الأخطاء غير المتعمدة وخلال مرحلة جمع الأدلة الكافية والمناسبة وأخيرا خلال مرحلة تكوين الرأي حول القوائم المالية؛

- تساعد محافظ الحسابات على التواصل مع مستخدمي المعلومات المالية والملاك من خلال التقرير الموجه إليهم في نهاية المهمة؛

2- إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق

طرات على مهنة التدقيق بالجزائر عدة إصلاحات أهمها الإصدارات الأربعة للمعايير الجزائرية للتدقيق والتي تعتبر ترجمة أو تبسيط للمعايير الدولية للتدقيق بصيغة جزائية، حيث تم إقرار المعايير الجزائرية للتدقيق من خلال إصدار 16 معيار ضمن أربعة مقررات وكل مقرر يحتوي

على 04 معايير وضعت حيز التنفيذ على المستوى المحلي على جميع أشكال مهام التدقيق سواء كانت قانونية أم تعاقدية، هذه المعايير تمكن المهنيين بالقيام بمهامهم بكل مصداقية وشفافية. ونوضح المعايير الجزائرية للتدقيق التي تم اعتمادها منذ سنة 2016 إلى غاية سبتمبر 2018 في الجدول الموالي:

جدول رقم 3: المعايير الجزائرية للتدقيق المتبناة إلى غاية 2018

رقم معيار التدقيق الدولي	عنوان المعيار الدولي	رقم المعيار الجزائري النظير له	عنوان المعيار	تاريخ التبنّي
210	الاتفاق حول آجال مهام التدقيق	210	اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق	2016/02/04
505	التأكيدات الخارجية	505	التأكيدات الخارجية	2016/02/04
560	أحداث بعد الإقفال	560	الأحداث اللاحقة	2016/02/04
580	التصريحات الكتابية	580	التصريحات الكتابية	2016/02/04
300	التخطيط لتدقيق القوائم المالية	300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية	2016/10/11
500	أدلة التدقيق	500	العناصر المقنعة	2016/10/11
510	مهام التدقيق الأولية -الأرصدة الافتتاحية-	510	مهام التدقيق الأولية -الأرصدة الافتتاحية-	2016/10/11
700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية	700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية.	2016/10/11
520	الإجراءات التحليلية	520	الإجراءات التحليلية	2017/03/15
570	استمرارية الاستغلال	570	استمرارية الاستغلال	2017/03/15
610	استعمال أعمال المدققين الداخليين	610	استعمال أعمال المدققين الداخليين	2017/03/15
620	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	620	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	2017/03/15
230	التوثيق	230	وثائق التدقيق	2018/09/24
501	أدلة التدقيق	501	العناصر المقنعة	2018/09/24
530	العينات	530	السبر في التدقيق	2018/09/24
540	التقديرات المحاسبية	540	تدقيق التقديرات المحاسبية	2018/09/24

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على: المقررات الصادرة من المجلس الوطني للمحاسبة والمتضمنة للمعايير الجزائرية للتدقيق (المقرر 002، المقرر 150، المقرر 23 والمقرر 77).

من خلال الجدول يتضح أن المعايير 16 الصادرة خلال الفترة 2016-2018 مستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق، ونلاحظ أن المشرع قام بإصدار هذه المعايير بطريقة غير منتظمة حيث تم إصدار إلا بعض المعايير من المجموعات الحاملة للأرقام 2,3,5,6,7 ونلاحظ أيضا أن كل مقرر يحتوي مزيج من المعايير ذات مجموعات مختلفة، يتضح أيضا وجود مدة زمنية بين إصدار كل مقرر.

المحور الثالث: دراسة الحالة

أولا: التعريف بأداة البحث وبرنامج دراسة الحالة

تم الاستعانة في دراسة الحالة بالمنهج (النوعي) من خلال مقارنة نوعية تمثلت في إجراء مقابلات شبه موجهة مع عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبية ذوي خبرة في ميدان المحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى مقابلة مع رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. ولتسهيل مهمة تحليل البيانات المجمعة من المقابلات باعتبارها بيانات (نوعية) تم استخدام برنامج تحليل البيانات النوعية والمتمثل في برنامج MAXQDA نسخة 2022، قمنا باختيار هذا البرنامج لتوفرنا على نسخة تجريبية من البرنامج بالدرجة الأولى، بالإضافة إلى دعمه للغة العربية حيث لم نواجه أي مشكلة خلال عملية الترميز لنصوص المقابلات خاصة المحملة بصيغة Word.

ثانيا: الإطار العملي للعينة المشاركة ومعالجة محاور دليل المقابلة شبه الموجهة باستخدام برنامج MAXQDA

تم اختيار محافظي الحسابات المسجلين ضمن قوائم المهنيين في الجداول الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة وحسب الإمكانيات المتاحة تمكنا من إجراء مقابلة مع 7 مهنيين (محافظي حسابات) من بينهم رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، تم الترميز لكل محافظ حسابات بالرمز PI (participant interviewé) (مشارك مبحث) للحفاظ على سرية الهوية الخاصة بهم، واختلقت خبرة العينة المشاركة من 6 إلى أكثر من 20 سنة في ميدان العمل كمحافظي حسابات، وذلك لكي تكون لديهم رؤية خلال الفترة الانتقالية التي تضمنت إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم 4:

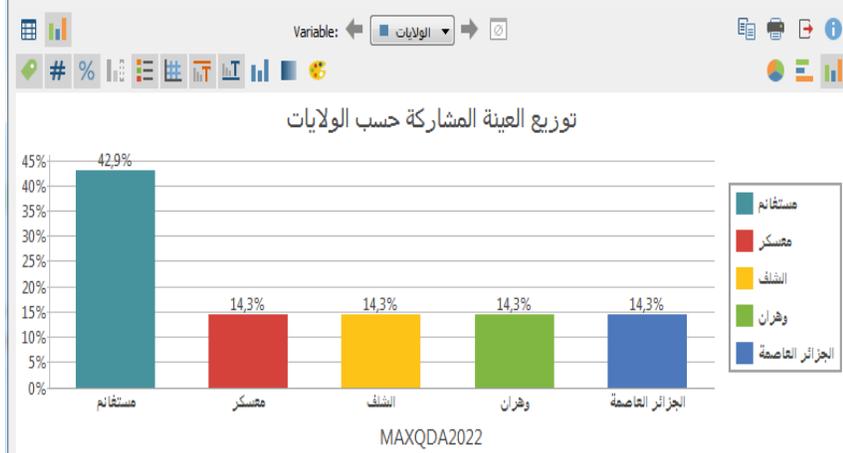
معيار الخبرة بالسنوات لاختيار العينة المشاركة من محافظي الحسابات

Editeur des données - Tous les documents			
Groupes de documents	Nom de document	الخبرة المهنية	المهنة
INTERVIEW	PI.1	7	محافظ حسابات
INTERVIEW	PI.2	10	محافظ حسابات
INTERVIEW	PI.3	6	محافظ حسابات
INTERVIEW	PI.4	10	محافظ حسابات
INTERVIEW	PI.5	12	محافظ حسابات
INTERVIEW	PI.6	14	محافظ حسابات/خبير محاسبي
INTERVIEW	PI.7.P.CNCC	30	محافظ حسابات/خبير محاسبي

المصدر: بالاعتماد على برنامج MAXQDA2022

بالإضافة إلى ذلك تسنى للباحثين إمكانية التواصل مع بعض المهنيين (محافظي الحسابات) من بعض ولايات الوطن وكان التواصل معهم عبر وسائل التواصل عن بعد مثل تطبيق Google Meet، حيث نوضح توزيع العينة المشاركة حسب الولايات كالتالي:

شكل رقم 1: رسم بياني لتوزيع عينة محافظي الحسابات المشاركين حسب الولايات.



المصدر: بالاعتماد على برنامج MAXQDA2022

ثالثا: تحليل تفاصيل مضمون دليل المقابلة وما يقابله حسب مخرجات برنامج MAXQDA

يتناول دليل المقابلة شبه الموجهة محورين أساسيين: المحور الأول يتناول موضوع رئيسي حول الإصلاحات الجزائرية في مجال التدقيق الخارجي، المحور الثاني يعالج موضوع المعايير الجزائرية للتدقيق وتمت معالجة المواضيع الفرعية الخاصة بالمحورين باستخدام برنامج MAXQDA والقيام بعملية الترميز (أنظر الملحق 01).

1- الإصلاحات الجزائرية في مجال التدقيق الخارجي:

يمثل العنوان الرئيسي للمحور الأول ضمن دليل المقابلة شبه الموجهة مع عينة محافظي الحسابات ويتفرع إلى أسئلة فرعية أحدها يتعلق بأهم النصوص القانونية والتنظيمية للمنظمة للمهنة والآخر يتعلق بآراء وتعقيبات المهنيين حول القانون 10-01 (أنظر الملحق 02).

1-1 أهم النصوص القانونية والتنظيمية للمنظمة للمهنة

كان هذا عبارة عن سؤال مفتوح حيث طرحناه على مجموع أفراد العينة وتركناهم يتحدثون حول النصوص القانونية والتنظيمية للمنظمة للمهنة التدقيق الخارجي بالجزائر وهذا السؤال يجيب بطريقة غير مباشرة حول الموضوع الرئيسي المتضمن الإصلاحات الجزائرية في مجال التدقيق الخارجي، ونفصل ذلك من خلال ترميز لاقتباسات بعض المشاركين المعبر عنها من خلال الجدول:

جدول رقم 5:

أهم النصوص القانونية والتنظيمية المنظمة للمهنة

	PI.1	PI.2	PI.3	PI.4	PI.5	PI.6	PI.7.P.CNCC	Total
المحور الأول								
الإصلاحات الجزائرية في مجال التدقيق الخارجي								
أهم النصوص القانونية والتنظيمية المنظمة للمهنة								
المقررات العامة للمعايير الجزائرية للتدقيق	1	1		1	1	1	1	6
بعض المواد من القانون التجاري	1	1	1	1		1	1	6
القانون 01-10 الصادر في 26/06/2010	1	1	1	1	1	1	1	7
القانون 08-91 الصادر في 27/04/1991	1			1	1		1	4
بعض القرارات والنصوص التنظيمية		1	1	1	1	1	1	6
SUM	4	4	3	5	4	4	5	29
# N = Documents	1 (14,3%)	1 (14,3%)	1 (14,3%)	1 (14,3%)	1 (14,3%)	1 (14,3%)	1 (14,3%)	7 (100,0%)

المصادر: بالاعتماد على برنامج MAXQDA2022

بالاعتماد على مجموع إجابات محافظي الحسابات المشاركين نورئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من خلال الجدول رقم 5 تبين أن عينة المشاركين من محافظي الحسابات لها اطلاع مقبول حول مجمل الإصلاحات التي مست بيئة التدقيق الخارجي وذلك بالحديث عن أهم النصوص القانونية والتنظيمية الصادرة في هذا المجال. حيث أكد المشاركون على أن مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر تستند على العديد من القوانين والنصوص التنظيمية منها: بعض المواد من القانون التجاري، القانون 08-91 الذي تم إلغاؤه بموجب القانون 01-10 الصادر في 2010/06/29 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب المعتمد، محافظ الحسابات والخبير المحاسبي، أحكام القانون 07/11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، القرار 126 الصادر في 2013/06/24 المتضمن محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات... الخ، والملاحظ أن عينة المشاركين ركزوا بالحديث عن القانون 01-10 الذي يعتبر أهم إصلاح للمهنة .

1-2 تعقيبات وآراء محافظي الحسابات حول القانون 01-10:

من خلال السؤال السابق المتمثل في أهم النصوص القانونية المنظمة للمهنة لاحظنا أن أغلب المشاركين ركزوا علماً بالقوانين المنظمة للمهنة وخاصة القانون 01-10 لأنهم لم يفتوا على الكثير من النقاط الأساسية التي أحدثت تغييراً جذرياً في المهنة، ونلاحظ أن أهم التعقيبات التي ذكرها محافظي الحسابات حول هذا القانون في النقاط التالية بالإضافة إلى توضيحها في الشكل الموالي:

أجمع محافظي الحسابات المشاركين على أن القانون 01-10 يمثل المصدر الأول لتنظيم المهنة لتوافقه مع المتغيرات المحاسبية التي تتطلبها النظام المحاسبي المالي SCF، وفي مقابل ذلك يرى أفراد العينة المشاركة أن هذا الأخير يحمل الكثير من العيوب من أهمها:

- ✓ الفصل بين المهن الثلاث (المحاسب المعتمد، محافظ الحسابات والخبير المحاسبي)؛
- ✓ استحداث المجلس الوطني للمحاسبة CNC باعتباره هيئة مشرفة تابعة لوزارة المالية أي أنه يمثل هيئة تنفيذية تحت سلطة وزارة المالية لمهنة التدقيق وليس مهنة حرة مثلما كانت من قبل مهنة مستقلة مثل المحاماة؛

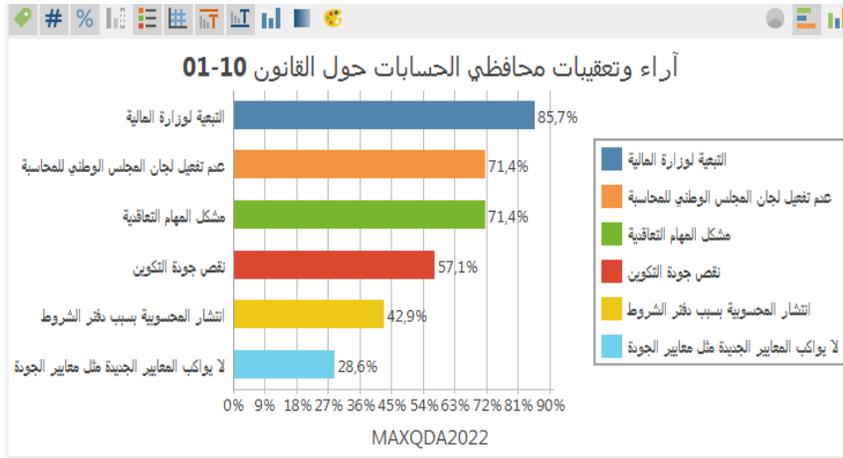
✓ عدم تفعيل لجان المجلس خاصة لجنة مراقبة النوعية، حيث أجمع المشاركون على أنها لم تخرج يوماً إلى أرض الميدان ولم تراقب جودة أعمال مكاتب التدقيق؛

✓ مشكل التكليف بالمهام بين المهنيين وخاصة فيما يتعلق بالمهام التعاقدية حيث ذكر محافظي الحسابات المشاركون أن محافظ الحسابات توكل إليه فقط مهام التدقيق القانوني ولا يمكنه القيام بالتدقيق التعاقدية الذي يقوم به فقط الخبراء المحاسبين؛

✓ كما أكد رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على أن القانون 10-01 لم يأخذ بعين الاعتبار تطبيق الكثير من النصوص التابعة له، بالإضافة إلى أنه يشير إلى معايير لا تواءم المعايير المهنية الجديدة مثل معايير الجودة؛

شكل رقم 02:

رسم بياني يمثل آراء وتعقيبات محافظي الحسابات حول القانون 10-01



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج MAXQDA202

2- المعايير الجزائرية للتدقيق NAA: خصصنا المحور الثاني للحديث عن المعايير الجزائرية للتدقيق NAA من خلال معالجة عدة نقاط أساسية تمثل المواضيع الفرعية للمحور وذلك حسب ما يوضحه (الملحق 03) الناتج عن عملية الترميز، ونذكرها كالاتي: معرفة نسبة الاطلاع على المعايير الجزائرية للتدقيق من قبل محافظي الحسابات المشاركين، المشاركة في الدورات التكوينية المنظمة حول هذه المعايير، مختلف آراء وتعقيبات المهنيين حول المعايير الجزائرية للتدقيق وكذا التطرق لمختلف العناصر التي من شأنها إضفاء قيمة مضافة للمعايير في الوسط المهني، وأخيرا الإشارة إلى العديد من المعايير التي أثبتت الحاجة لضرورة إصدارها.

1-2 المعرفة بالمعايير الجزائرية للتدقيق NAA

نقصد به مدى إطلاع العينة المشاركة على المعايير الجزائرية للتدقيق، هذه المعرفة بالمعايير نوضحها من خلال الجدول والشكل المواليين:

جدول رقم 6:

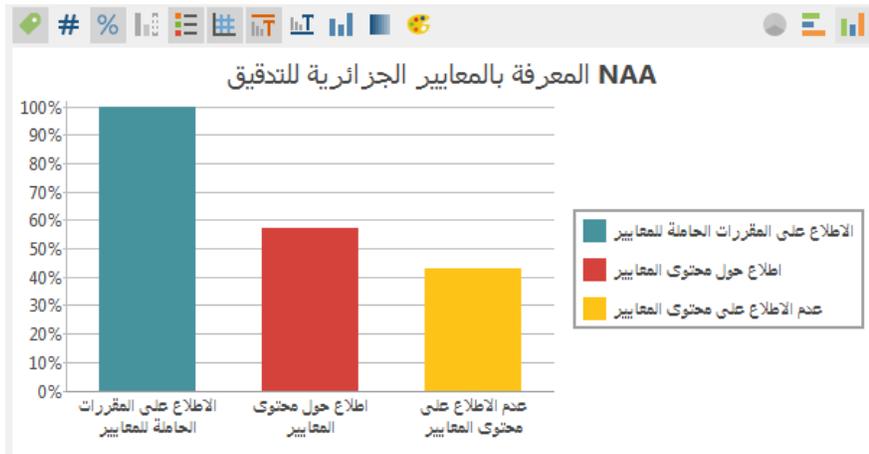
المعرفة بالمعايير الجزائرية للتدقيق NAA

	PI.1	PI.2	PI.3	PI.4	PI.5	PI.6	PI.7.P.CNCC	Total
المعرفة بالمعايير الجزائرية للتدقيق NAA								
الاطلاع على المقررات الحاملة للمعايير	1	1	1	1	1	1	1	7
اطلاع حول محتوى المعايير				1	1	1	1	4
عدم الاطلاع على محتوى المعايير	1	1	1					3
SUM	2	2	2	2	2	2	2	14
# N = Documents	1 (14,3%)	1 (14,3%)	1 (14,3%)	1 (14,3%)	1 (14,3%)	1 (14,3%)	1 (14,3%)	7 (100,0%)

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج MAXQDA2022

شكل رقم 3:

رسم بياني يمثل معرفة العينة المشاركة بالمعايير الجزائرية للتدقيق NAA



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج MAXQDA2022

من خلال الجدول رقم 6 والشكل رقم 03، نلاحظ أن اطلاع العينة المشاركة بخصوص المعايير الجزائرية للتدقيق NAA يختلف من

مشارك إلى آخر، وبالتحديد في إجابات محافظي الحسابات والتعمق في فهمها استنتجنا نوعين لهذا الاطلاع:

✓ **الاطلاع على المقررات الحاملة للمعايير NAA:** من خلال إجابات محافظي الحسابات نلاحظ ما إن كانت لديهم نظرة حول المقررات التي تحمل هذه المعايير وذلك من خلال ذكر أرقام المقررات الأربعة، تواريخ إصدارها بالإضافة إلى عدد المعايير المشكلة لكل مقرر. بالنسبة للاطلاع على المقررات الحاملة للمعايير NAA لاحظنا أن العينة المبحوثة من محافظي الحسابات على دراية بصدور المعايير الجزائرية للتدقيق في شكل مقررات وليست قوانين، كما ذكر البعض التواريخ المختلفة لإصدارها بداية بالمقرر الأول سنة 2016 إلى غاية المقرر الرابع سنة 2018، وأيضا عدد المعايير المتضمنة في المقررات وهي مجموع 16 معيار صادرة لغاية اليوم، كما وجدنا أيضا في بعض مكاتب محافظي الحسابات التي تنقلنا إليها نسخ ورقية من هذه المقررات.

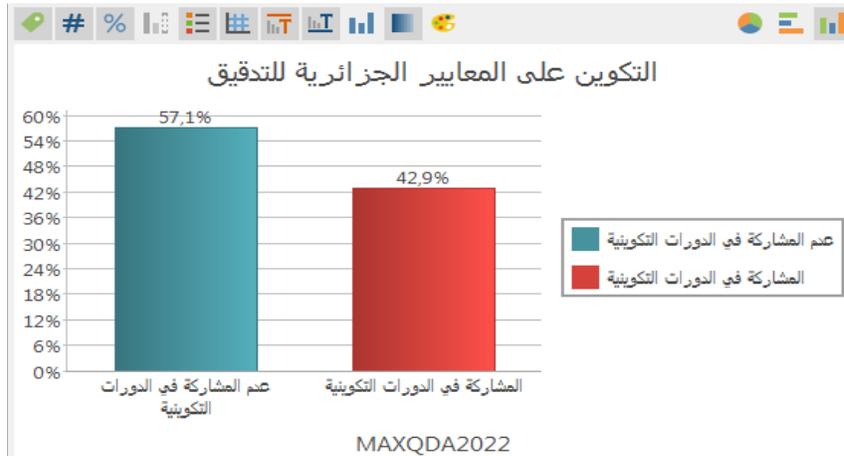
✓ الاطلاع على محتوى ما جاءت به المعايير NAA: يتمثل في مدى المعرفة بمحتوى المعايير الجزائرية للتدقيق من حيث أرقام هاته المعايير والنقاط التي يعالجها كل معيار، بالإضافة إلى مجموع التعريفات الخاصة بالمعايير والقيمة المضافة التي يمكن أن تقدمها للمهنيين خلال العملية التدقيقية وللمهنة ككل، ومدى فهم محافظي الحسابات لمختلف المصطلحات التي تتضمنها المعايير NAA، وفي هذا السياق نجد أن أغلبية محافظي الحسابات المشاركين لديهم إطلاع نسبي ومعرفة بسيطة حول مضمون هذه المعايير وأيضاً حول مختلف تسميات المعايير والنقاط الأساسية التي تعالجها، حتى أن البعض منهم كانت لديهم تعقيبات حول بعض المصطلحات التي تحتويها المعايير، ومنهم من صرح أن لديه صعوبة نوعاً ما في الفهم المتعمق لمحتوى البعض منها وذلك لعدة أسباب منها مشكل الترجمة حيث أجمعوا أنها لم تترجم بالشكل الصحيح. ونجد في مقابل ذلك بعض محافظي الحسابات استحسنوا العمل بهذه المعايير بحكم أن لها قيمة مضافة للمهنة وأنها تساهم بشكل كبير في تعزيز استقلالية محافظ الحسابات وتشكل حماية له.

2-2 التكوين حول المعايير الجزائرية للتدقيق NAA

بناء على إجابات المشاركين على السؤال السابق المتعلق بدرجة الاطلاع على المعايير الجزائرية للتدقيق، وجد الباحثين أن بعض محافظي الحسابات لديهم إطلاع ضئيل نوعاً ما على هذه المعايير الأمر الذي قادنا لمواصلة النقاش حول تلقي التكوين على هذه المعايير من عدمه، حيث وجدنا أنه كان هناك تنظيم لبعض الدورات التكوينية بعد كل مقرر يتم إصداره من طرف الهيئة المشرفة وفي المقابل كانت مشاركة المهنيين (محافظي الحسابات) في تلك الدورات متفاوتة بين مشارك ومعرض عن المشاركة حسب ما يبينه الشكل الموالي:

شكل رقم 04:

رسم بياني يوضح نسبة التكوين على المعايير الجزائرية NAA



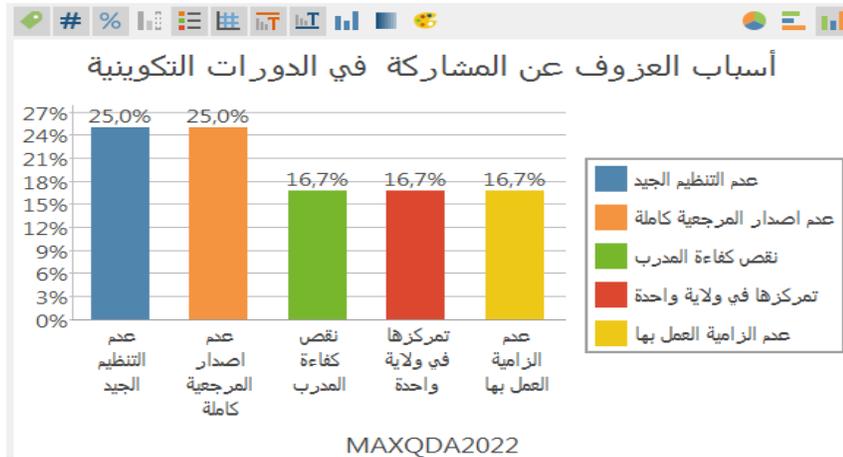
المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج MAXQDA2022

من خلال الشكل رقم 04 الناتج عن عملية ترميز إجابات العينة المشاركة نلاحظ أن آراء محافظي الحسابات كانت مختلفة من مشارك لآخر فمنهم من استحسن تنظيم الدورات التكوينية حول المعايير NAA المنظمة من طرف الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات CNCC بعد كل مقرر تم إصداره، حيث صرحوا بأنها كانت مفيدة بالنسبة لهم وبفضل تلك الدورات اطلعوا أكثر على المعايير من حيث المضمون

والمفاهيم التي جاءت بها، كما أشار بعض المشاركين إلى أن هذه المعايير تشكل أداة مهمة يستند عليها محافظ الحسابات في مهمته كما صرح المشارك الرابع 4: "استحسن تنظيم دورات تكوينية حول المعايير NAA لأنها كانت جد مفيدة بالنسبة لي بالرغم من عدم اكتمال إصدارها، كانت لها قيمة مضافة حيث مكنتني من الاطلاع على جزء من الأدوات التي يستند عليها محافظ الحسابات في مهمته إذ أنها تشكل حماية له، وأرى أن هذه المعايير ضرورية إلى حين تصبح ملزمة التطبيق". وفي المقابل هناك من شاركوا في هذه الدورات التكوينية وتوقفوا عنها، وهناك من لم يشارك من البداية لعدة أسباب منها: عدم الاهتمام بها لعدم اجبارية المشاركة في الدورات أي أن محافظي الحسابات لم يجبروا على حضورها من جهة وأيضا عدم الزامية العمل بهذه المعايير في البيئة الجزائرية من جهة أخرى. وهناك من برر ذلك بتمركز تنظيم هذه الدورات في مكان واحد وولاية واحدة وعدم تعميمها على ولايات الوطن حيث واجهوا صعوبات في التنقل والمبيت، المشارك 2: "بعد كل مقرر من المعايير NAA تم تنظيم دورات تكوينية لفائدة المهنيين، لكنها ليست اجبارية ولم اهتم بها كثير بسبب عدم اكتمال اصداراتها لحد الآن، أضف إلى ذلك كانت تنظم في مكان واحد غالبا في الجزائر العاصمة وهذا خطأ فمن الأفضل لو نظموها في مختلف ولايات الوطن، أو على الأقل ولاية من الشرق، وولاية من الغرب، وأخرى الوسط وأيضا في الجنوب لنعم الفائدة أكثر وتخفض علينا المصاريف". من خلال تعمقنا في معرفة الأسباب التي أدت بالمشاركين بالعزوف عن المشاركة في هذه الدورات تم استخراج الشكل الموالي:

شكل رقم 05:

أسباب العزوف عن المشاركة في الدورات التكوينية حول المعايير NAA



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج MAXQDA2022

كما أشار رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: "إلى أن الهيئة المشرفة قد نظمت دورات تدريبية بعد كل مقرر تم إصداره، لكنها لم تشمل كل المهنيين في التراب الوطني وكانت متقطعة ونظمت في ولاية محددة لم تعمم على جميع ولايات الوطن والكثير من المهنيين لم يستفيدوا، نستطيع القول أنها نظمت بطريقة غير جيدة لعدة أسباب من بينها: المعايير متكاملة فيما بينها ونحن الآن أمام إصدار البعض منها أي عدم إصدار المرجعية كاملة أدى بحدوث إشكال في التطبيق، كما أكد الرئيس على أنه هناك تقاعس كبير في إصدار باقي المعايير والحصول على المرجعية الكاملة".

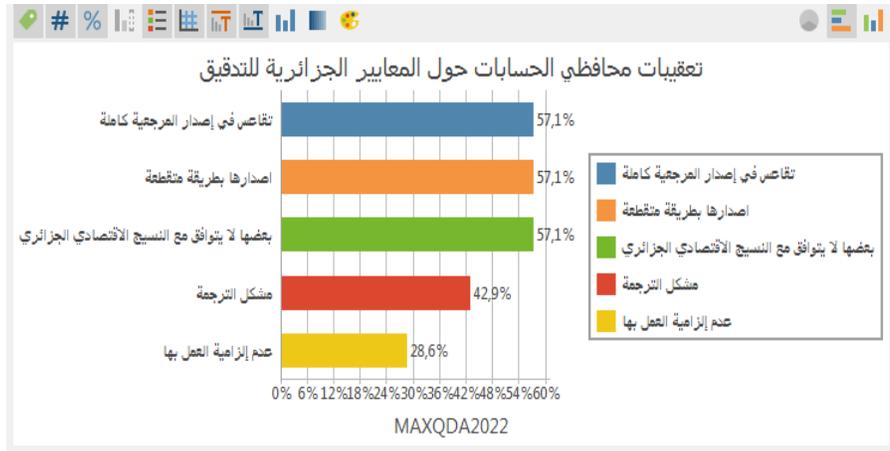
2-3 المعايير الجزائرية للتدقيق NAA بين تعقيبات المهنيين وقيمتها المضافة

استجابة محافظي الحسابات المشاركين معنا في المقابلة بشكل كبير مع موضوع المعايير الجزائرية للتدقيق سمح لنا بالتعمق في النقاش وطرح سؤال مفتوح حول الإدلاء بأرائهم حول هذه المعايير الصادرة لحد الآن من خلال إفادتنا ببعض التعقيبات حولها من جهة وأيضا الإشارة إلى بعض النقاط الأساسية التي يمكن اعتبارها قيمة مضافة في الوسط المهني الجزائري بالرغم من عدم اكتمال إصدارها لحد الآن. وعلى هذا الأساس قمنا بتقسيم هذا الموضوع الفرعي إلى فكرتين رئيسيتين من خلال: آراء وتعقيبات حول المعايير الجزائرية للتدقيق، القيمة المضافة للمعايير الجزائرية للتدقيق.

2-3-1 آراء وتعقيبات حول المعايير الجزائرية للتدقيق NAA

شكل رقم 6:

رسم بياني لتعقيبات العينة المشاركة حول المعايير الجزائرية للتدقيق



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج MAXQDA2022

من خلال الشكل رقم 6 الموضوع لمجموعة من آراء وتعقيبات محافظي الحسابات حول المعايير الجزائرية للتدقيق والنتائج لعملية الترميز للموضوع الفرعي المتعلق بآراء العينة المشاركة حول المعايير NAA، نلاحظ أن المشاركين تحدثوا عن العديد من النقاط التي تشكل تعقيبات حول هذه المعايير نلخص أهمها في الاقتباسات التالية:

- ✓ هناك تأخر كبير في إصدار باقي المعايير والحصول على المرجعية الكاملة حيث من غير الممكن أن تتوقف الهيئة المشرفة على إصدارها عن العمل منذ سنة 2018؛
- ✓ عدم إلزامية التطبيق: معايير التدقيق الجزائرية ليس لها طابع الاجبارية للعمل بها لأنها صادرة في شكل مقررات فقط وليست قوانين؛
- ✓ عدم إصدار المرجعية كاملة: لغاية اليوم لا يوجد إصدار كامل لهذه المعايير هناك 16 معيار فقط صادرة لحد مما سبب نقص كبير في المرجعية؛
- ✓ مشكل الترجمة للبعض منها: حيث ذكر المشاركون 6: "هناك صعوبة في فهم بعض المعايير منها وربما السبب في ذلك يعود إلى مشكل في ترجمة بعض المصطلحات وكمثال على ذلك: نجد المعيار رقم NAA540 "تدقيق التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها" وهنا نجد المشكل في مصطلح "القيمة الحقيقية" لأنه وبصفتي محافظ حسابات عند تقديري للتقديرات المحاسبية ليس مطلقا

حصولي على قيمة حقيقية لأنني عندما أقوم بعملية التقدير مستحيل أن أحصل على قيمة حقيقية وإنما نستطيع القول الحصول على "قيمة عادلة".

✓ أكد رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات علوجود تقاعس كبير في إصدار باقي المعايير والحصول على المرجعية الكاملة؛

2-3-2 القيمة المضافة للمعايير الجزائرية للتدقيق NAA

بالرغم من تصريح أفراد العينة المشاركة بوجود تعقيبات حول المعايير NAA إلا أنهم شاركوا بعض الأفكار التي تشكل نقاط إيجابية حول المعايير والتي اعتبرناها قيمة مضافة للإصلاحات الجزائرية في مجال التدقيق الخارجي، حيث نجد أن عينة المشاركين ركزوا على بعض العناصر التي تشكل قيمة مضافة للمعايير الجزائرية للتدقيق NAA ومن أهمها:

✓ أكد بعض المشاركين على أن المعايير NAA تشكل حماية لمحافظ الحسابات وذلك حسب ما ذكره أغلبية المشاركين:

" هذه المعايير توفر حماية للمدقق خاصة فيما يخص درجة حصوله على الوثائق اللازمة للقيام بمهمته، حيث أنها تنص على أن مسؤولي المؤسسة هم من يتحملون مسؤولية إخفاء المعلومات التي من شأنها تكون أدلة إثبات يستند عليها المدقق في تكوين رأيه وهنا تمثلت القيمة المضافة للمعايير في توفيرها حماية للمدقق وقبل ذلك لم تكن متوفرة هذه الحماية والتي ينص عليها المعيار رقم NAA230 حصول المدقق على "وثائق التدقيق".

✓ تسمح بتوحيد عمل محافظي الحسابات وذلك حسب اقتباسات بعض المشاركين: المشارك السادس 6: " المعايير الجزائرية للتدقيق مستوحاة تماما من المعايير الدولية للتدقيق، وتعتبر بمثابة توجيهات توحد عمل المهنيين". المشارك الخامس 5: " تم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق وهذه المعايير أضفت نوعا من التوحيد في المصطلحات المهنية مثلا: في رسالة المهمة قبل إصدار المعايير كنا نطلق عليها مصطلح الاتفاقية La convention وحسب هذه المعايير يطلق عليها مصطلح "رسالة المهمة la lettre de mission" يتم إدراج فيها مختلف البنود التي يتفق عليها محافظ الحسابات مع المؤسسة محل التدقيق، بالإضافة إلى ذلك هذه المعايير عبارة عن إرشادات guides pour les commissaires aux comptes تساهم في تسهيل مهمة التدقيق".

✓ تسمح باتباع منهجية تتوافق مع تسلسل مراحل مهمة التدقيق لمحافظ الحسابات: حيث أشار رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على أنه: "تم اختيار 16 معيار الواردة لحد الآن بناء حسب تسلسل مهمة التدقيق أي بالاستناد إلى مختلف مراحل مهمة محافظ الحسابات، مثلا المعيار NAA210 (اتفاق حول أحكام مهام التدقيق) والصادر ضمن الإصدارات الأولى للمعايير في فيفري 2016، يحتوي على بنود رسالة المهمة وهي المرحلة الأولى التي يبدأ بها المدقق ومن خلالها يبرم اتفاه مع المؤسسة محل التدقيق".

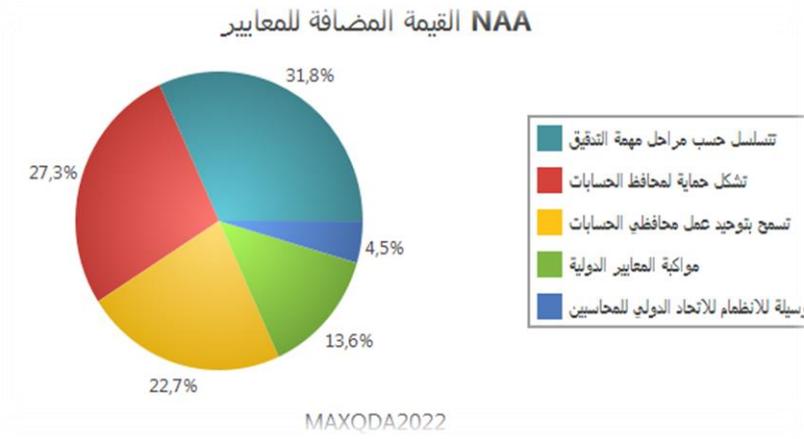
✓ مواكبة المعايير الدولية للتدقيق والانضمام إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين: أوضح رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أن تبني المعايير الدولية للتدقيق ISA في شكل معايير محلية NAA تسمح بمواكبة المعايير الدولية للتدقيق ويسهل الطريق للانضمام إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، باعتبار أن الجزائر ليست عضو في الاتحاد لحد الآن.

ونوضح ما تم استخراجها من ترميز لاقتباسات العينة المشاركة من محافظي الحسابات ورئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في الشكل

التالي من خلال برنامج MAXQDA:

شكل رقم 7:

دائرة نسبية للعناصر التي تشكل قيمة مضافة للمعايير NAA



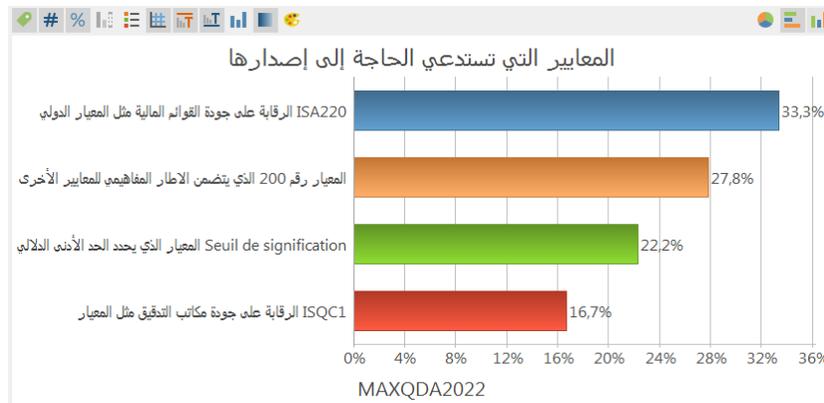
المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج MAXQDA

2-4 المعايير التي تستدعي الحاجة لإصدارها

من خلال ما ورد من آراء وتعليقات المهنيين المشاركين في المقابلة حول المعايير الجزائرية للتدقيق NAA، نجد أن كل تلك التعقيبات التي استطاع الباحثين الحصول عليها كانت جد قيمة وتعكس الواقع المهني لدى المهنيين خاصة وأنه تم تعزيزها برأي رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. ومن بين أهم تعقيب حول هذه المعايير هو التناقض في إصدار باقي المعايير حيث أكدوا على ضرورة الإسراع في إصدار المرجعية كاملة خاصة بما يواكب البيئة الجزائرية الحالية، وذلك بلفت النظر إلى العديد من المعايير التي أثبتت الحاجة لإصدارها وهذا بفضل إصرار المهنيين على تأدية مهامهم بجودة عالية مما دفعهم للكشف عن العديد من النقائص التي منشأها أن تعزز جودة أعمالهم خاصة مهام التدقيق القانونية. والشكل الموالي يوضح أهم المعايير التي أكدت العينة المشاركة على ضرورة دراستها والعمل على إصدارها:

الشكل رقم 8:

المعايير التي تستدعي الحاجة لضرورة إصدارها



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج MAXQDA

من خلال الشكل رقم 8 الناتج من ترميز لاقتباسات العينة المشاركة من محافظي الحسابات ورئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من خلال برنامج MAXQDA تلخصهم المعايير التي أكدت العينة المشاركة على ضرورة دراستها والعمل على إصدارها:

✓ أشار معظم محافظي الحسابات المشاركين على ضرورة إصدار المعيار الذي يحدد الحد الأدنى للدلاي (Le seuil de signification) الذي يبرر الرفض على المصادقة على الحسابات أي متى يمكن لمحافظ الحسابات أن يرفض وماهي النسبة القانونية والأساس الذي تعتمد عليه في ذلك وفق هذا المعيار مع العناصر المقنعة المطلوبة.

✓ اهتم محافظي الحسابات المشاركين على ضرورة إصدار المعيار رقم NAA200 الذي يحدد الإطار المفاهيمي أو التصوري Le cadre conceptuel والذي يشمل جميع المعايير الأخرى الذي لم يصدر مع المعايير الأولى.

✓ أشار رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على ضرورة إصدار المعيار الخاص بالرقابة على جودة القوائم المالية الذي يعادل المعيار الدولي ISA220.

✓ كما أكد الرئيس على ضرورة إصدار معيار الرقابة على جودة أعمال مكاتب التدقيق الذي يعادل المعيار الدولي الأول ISQC1.

✓ وأوضح أيضا الرئيس بخصوص المعيار NAA200 الذي يحدد الإطار التصوري والذي يشمل جميع المعايير الأخرى الذي لم يصدر مع المعايير الأوليان الهيئة المشرفة ارتأت إلى تأخير إصداره إلى غاية إصدار باقي المعايير".

خاتمة

طرأت على مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر عدة إصلاحات أهمها الإصدارات الأربعة للمعايير الجزائرية للتدقيق والتي تمثل ترجمة أو تبسيط للمعايير الدولية للتدقيق بصيغة جزائرية، وذلك بهدف مواكبة متطلبات المهنة على الصعيد العالمي. على ضوء ما سبق، تجسدت هذه الدراسة لتبسيط الضوء على واقع ممارسة هذه المهنة على ضوء المعايير الجزائرية للتدقيق، وباعتبار أن مهنة التدقيق الخارجي بالتحديد التدقيق القانوني تمارس من قبل محافظي الحسابات فإن دراستنا كانت موجهة لهذه الفئة.

استنادا لما تم ذكره، ومن خلال تحليل مضمون المقابلات شبه الموجهة التي أجريت مع عينة محافظي الحسابات ورئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات نجد أن العينة المشاركة تدرك تماما أن الإصلاحات الجزائرية في هذا المجال بهدف مسايرة البيئة الدولية للتدقيق خاصة بعد اعتماد النظام المحاسبي المالي لكن علقنا العينة حولها بأن يتم تكييفها أكثر مع الواقع الاقتصادي الجزائري من خلال إدخال بعض التعديلات عليها كالقانون 10-01. بالإضافة إلى ذلك أشار المشاركون إلى وجود قبول للتجربة الجزائرية في اعتماد المعايير NAA كونها تمثل أداة حماية لمحافظ الحسابات وتعزز من ثقته القانوني، ومن المستحسن إصدار المرجعية كاملة في أقرب، أي هناك ضرورة لإصدار باقي المعايير المهمة هذا ما تسبب في وجود اختلاف من مشاركون لآخر حول تطبيق هذه المعايير والملاحظ أنه هناك تطبيق نسبي بنسب مختلفة وضيئة نوعا ما وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية والثالثة. من خلال ما ورد نستخلص النتائج التالية:

- ✓ هناك تطبيق ضئيل للمعايير الجزائرية للتدقيق وربما تطبق بطريقة ضمنية من قبل المهنيين؛
- ✓ صدور الإصدارات الأربعة للمعايير في شكل مقررات وعدم إصدارها كاملة جعلها تفقد الإلزامية بالنسبة لبعض المهنيين؛
- ✓ التقاعس في إصدار المرجعية كاملة ووجود فجوة زمنية من أهم تعقبات محافظي الحسابات؛

- ✓ هناك اطلاع نسبي حول مضمون ما تحتويه المعايير الجزائرية للتدقيق وهذا راجع للاجتهاد الشخصي للمهني، وأيضا بسبب عزوف اغليبتهم عن المشاركة في الدورات التكوينية المنظمة من طرف الهيئة المشرفة؛
- ✓ من بين النقاط الأساسية التي تشكل للمعايير NAA قيمة مضافة هو أنها توفر حماية لمحافظ الحسابات وتتسلسل حسب مراحل مهمة التدقيق؛
- ✓ هناك معايير أثبتت الحاجة لضرورة إصدارها في أقرب وقت كالمعايير المتعلقة بالجودة مثل المعيار ISA220 (رقابة جودة تدقيق القوائم المالية)، المعيار المتعلق بالرقابة على جودة مكاتب التدقيق مثل ISQC1؛
- توصيات الدراسة: على ضوء النتائج المتوصل إليها تم اقتراح بعض التوصيات:
- ✓ ضرورة الاسراع في إصدار المرجعية كاملة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة بما يتلاءم مع البيئة الاقتصادية الجزائرية.
- ✓ اعتماد المعايير الباقية من شأنه أن يعزز ويدعم المعايير الصادرة لحد الساعة هذا من جهة، ومن جهة أخرى تسمح بتوفير حماية أكثر للمدقق.
- ✓ تفعيل وتنظيم أيام دراسية للتعريف بما يصدر من معايير جزائرية للتدقيق من طرف مختلف الأكاديميين والمهنيين الذين لديهم خبرة في المجال لتعزيز البحث من قبل الطلبة الباحثين في هذا الموضوع.

آفاق الدراسة:

- ✓ التدقيق المحاسبي المالي وإشكالية الجودة من منظور المعايير الجزائرية للتدقيق.
- ✓ العوامل المؤثرة في جودة تقارير المدقق الخارجي.

قائمة المراجع:

1. بسباس سيد احمد، اتجاهات تطور مهنة محافظة الحسابات في إطار المرجعية الوطنية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي اليابس، الجزائر، 2021/2020، صفحة 82.
2. بجلولي نور الهدى، التكامل بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية-دراسة تحليلية للمعايير (ias/ifrs) و(isa) إصدارات 2018-، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، المجلد 05، العدد 02، 2020، صفحة 159.
3. حسن القاضي، حسن دحدوح، مراجعة الحسابات المتقدمة - الإطار النظري والاجراءات العملية-، دار الثقافة للنشر والتوزيع، (عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009)، ص 60.
4. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)، دار وائل للنشر، (الأردن، دار وائل للنشر، 2015)، صفحة 24.
5. عبايية أسماء، بشوندة رفيق، الخدمات الاستشارية واستقلال محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية-حالة الجزائر-، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 17، العدد 25، 2021، صفحة 588.
6. عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، دار هومو للطبع، (الجزائر، دار هومو للطبع، 2018)، ص 273-280.
7. علي بن يحيى، التدقيق المالي والمحاسبي الإطار النظري والعملي-على ضوء المعايير الدولية والمحلية، دار نزهة الألباب للنشر والتوزيع، (الجزائر، دار نزهة الألباب للنشر والتوزيع، 2023)، صفحة 20.
8. عيسى عبد الرحمان، الاتجاهات الحديثة لتحسين جودة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر في ظل إمكانية تبني المعايير الدولية للمراجعة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2017، صفحة 71.
9. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر، (الأردن، دار المسيرة للنشر، 2009)، صفحة 14.
10. محمد بوتين، المراقبة ومراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، (الجزائر ديوان المطبوعات الجامعية، 2008)، صفحة 29.

11. مقارنت عبد القادر، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر معدي القوائم المالية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي اليابس، الجزائر، 2021/2020، ص 83.
12. مقرر 002، متعلق بوضع 04 معايير جزائرية للتدقيق، اصدارات المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، مؤرخ في 04 فيفري 2016.
13. مقرر 150، متعلق بوضع 04 معايير جزائرية للتدقيق، اصدارات المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، مؤرخ في 11 أوت 2016.
14. مقرر 23، متعلق بوضع 04 معايير جزائرية للتدقيق، اصدارات المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، مؤرخ في 15 مارس 2017.
15. مقرر 77، متعلق بوضع 04 معايير جزائرية للتدقيق، اصدارات المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، مؤرخ في 24 سبتمبر 2018.
16. Marine Portal, La politique qualité de la certification des comptes publics: Le cas de la cour des comptes, these de doctorat en sciences de gestion, université de Poitiers, 2009, p 188.
17. Olivier HERRBACH, Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier: une approche par le contrat psychologique, these de doctorat en sciences de gestion, université des sciences sociales-Toulouse 1, 2000, p 44.

الملاحق:

ملحق 1:

ترميز محاور دليل المقابلة مع عينة محافظي الحسابات

	PI.1	PI.2	PI.3	PI.4	PI.5	PI.6	PI.7.P.CNCC	Total
المحور الأول								
الإصلاحات الجزائرية في مجال التدقيق الخارجي								
أهم النصوص القانونية والتنظيمية المنظمة للمهنة	4	4	3	5	4	4	5	29
آراء وتعليقات محافظي الحسابات حول القانونين 10-01	3	5	3	4	5	3	2	25
المحور الثاني								
المعرفة بالمعايير الجزائرية للتدقيق NAA	2	2	2	2	2	2	7	19
التكوين على المعايير الجزائرية للتدقيق	1	1	1	1	1	1	1	7
أسباب العزوف عن المشاركة		4	3	3	2			12
NAA القيمة المضافة للمعايير	1	4	3	3	1	4	6	22
تعقيبات محافظي الحسابات حول المعايير الجزائرية للتدقيق	2	3	3	2	2	1	4	17
المعايير التي تستدعي الحاجة إلى إصدارها	3	3	3	1	3	1	4	18
SUM	16	26	21	21	20	16	29	149
# N = Documents	1 (14,3%)	1 (14,3%)	1 (14,3%)	1 (14,3%)	1 (14,3%)	1 (14,3%)	1 (14,3%)	7 (100,0%)

المصدر: من مخرجات برنامج MAXQDA

ملحق 2:

ترميز الموضوع الرئيسي للمحور الأول من دليل المقابلة مع عينة محافظي الحسابات

	PI.1	PI.2	PI.3	PI.4	PI.5	PI.6	PI.7.P.CNCC	Total
المحور الأول								
الإصلاحات الجزائرية في مجال التدقيق الخارجي								
أهم النصوص القانونية والتنظيمية المنظمة للمهنة								
المقررات الخاملة للمعايير الجزائرية للتدقيق	1	1		1	1	1	1	6
بعض المواد من القانون التجاري	1	1	1	1		1	1	6
القانون 01-10 الصادر في 26/06/2010	1	1	1	1	1	1	1	7
القانون 08-91 الصادر في 27/04/1991	1			1	1		1	4
بعض القرارات والنصوص التنظيمية		1	1	1	1	1	1	6
آراء وتعليقات محافظي الحسابات حول القانون 01-10								
لا يواكب المعايير الجديدة مثل معايير الجودة						1	1	2
عدم تفعيل لجان المجلس الوطني للمحاسبة	1	1	1	1	1			5
نقص جودة التكوين				1	1	1	1	4
انتشار المحسوبية بسبب دفتر الشروط	1	1		1				3
التبعية لوزارة المالية	1	1	1		1	1	1	6
مشكل المهام التعاقدية	1	1	1	1	1			5
SUM	8	8	6	9	8	7	8	54

المصدر: من مخرجات برنامج MAXQDA

ملحق 3:

ترميز المواضيع الفرعية للمحور الثاني من دليل المقابلة مع عينة محافظي الحسابات

	PI.1	PI.2	PI.3	PI.4	PI.5	PI.6	PI.7.P.CNCC	Total
المحور الثاني								
NAA المعرفة بالمعايير الجزائرية للتدقيق								
الإطلاع على المقررات الخاملة للمعايير	1	1	1	1	1	1	4	10
إطلاع حول محتوى المعايير				1	1	1	3	6
عدم الإطلاع على محتوى المعايير	1	1	1					3
التكوين على المعايير الجزائرية للتدقيق								
عدم المشاركة في الدورات التكوينية		1	1	1	1			4
المشاركة في الدورات التكوينية	1					1	1	3
أسباب العزوف عن المشاركة		4	3	3	2			12
NAA القيمة المضافة للمعايير	1	4	3	3	1	4	6	22
تعقيبات محافظي الحسابات حول المعايير الجزائرية للتدقيق	2	3	3	2	2	1	4	17
المعايير التي تستدعي الحاجة إلى إصدارها	3	3	3	1	3	1	4	18
SUM	9	17	15	12	11	9	22	95
# N = Documents	1 (14,3%)	7 (100,0%)						

المصدر: من مخرجات برنامج MAXQDA

الهوامش:

¹ - رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2015، صفحة 24.

- ²عُثمان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر، الأردن، الطبعة الثانية، 2009، صفحة 14.
- ³عبايبة أسماء، بشوندة رفيق، الخدمات الاستشارية واستقلال محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية-حالة الجزائر-، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 17، العدد 25، 2021، صفحة 588.
- ⁴علي بن يحيى، التدقيق المالي والمحاسبي الإطار النظري والعملي-على ضوء المعايير الدولية والمحلية، دار نزهة الألباب للنشر والتوزيع، بدون طبعة، الجزائر، 2023، صفحة 20.
- ⁵محمد بوتين، المراقبة ومراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008، صفحة 29.
- ⁶عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، دار هومو للطبع، الجزائر، الجزء الثاني، 2018، ص ص 273-280.
- ⁷بن عيسى عبد الرحمان، الاتجاهات الحديثة لتحسين جودة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر في ظل إمكانية تبني المعايير الدولية للمراجعة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2017، صفحة 71.
- ⁸مجلولي نور الهدى، التكامل بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية-دراسة تحليلية للمعايير (ias/ifrs) و(isa) إصدارات 2018-، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، المجلد 05، العدد 02، 2020، صفحة 159.
- ⁹حسن القاضي، حسن دحروج، مراجعة الحسابات المتقدمة - الإطار النظري والاجراءات العملية-، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الجزء الأول، 2009، ص 60.

10 Olivier HERRBACH, *Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier: une Approche par le contrat psychologique*, these de doctorat en sciences de gestion, université des sciences sociales-Toulouse I, 2000, p 44.

¹¹ Marine Portal, *La politique qualité de la certification des comptes publics: Le cas de la cour des comptes*, these de doctorat en sciences de gestion, université de Poitiers, 2009, p 188.

¹² بسباس سيد احمد، اتجاهات تطور مهنة محافظة الحسابات في إطار المرجعية الوطنية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي اليابس، الجزائر، 2021/2020، صفحة 82.

¹³ مقرامنت عبد القادر، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر معدي القوائم المالية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي اليابس، الجزائر، 2021/2020، ص 83.